# NC 09

## Norme comptable relative aux Contrats de construction

## Objectif

**01.** Les contrats de construction portent généralement sur la construction d'immeubles, de barrages, de ponts, de bateaux ou d'autres ouvrages. La nature et l'importance de ces contrats font que les travaux s'étendent, dans la plupart des cas, sur une période excédant l'exercice, et de ce fait, ils se trouvent partiellement exécutés à la clôture d'un ou de plusieurs exercices comptables.

**02.** La Norme Comptable "Revenus", prescrit, pour la comptabilisation des revenus découlant des prestations de services partiellement exécutés, à la date de clôture de l'exercice, l'utilisation de la méthode dite du pourcentage d'avancement.

**03.** L'objectif de la présente norme est de prescrire le mode d'application des critères de prise en compte des revenus selon la méthode de pourcentage d'avancement dans le contexte des contrats de construction.

## Champ d’application

**04. La présente norme s'applique pour la comptabilisation, dans les états financiers du maître d'œuvre des contrats de construction tels que définis au paragraphe 05 ci-après.**

## Définitions

**05. Dans la présente norme, les termes ci-dessous ont la signification suivante :**

**Le contrat de construction est un contrat qui a pour objet la réalisation d'un bien ou d'un ensemble de biens interdépendants dans leur conception, leur technologie et leur finalité.**

**Le contrat à forfait est un contrat dans lequel le maître d'œuvre accepte un contrat à prix fixe, ou une rémunération à taux fixe par unité de production, assorti dans certains cas d'une clause de révision pour tenir compte des effets de variations des prix des matières premières utilisées ou du coût de la main-d'œuvre.**

**Le contrat en régie est un contrat dans lequel le maître d'œuvre est remboursé en fonction des dépenses acceptées ou conformes à toute autre base de détermination, et perçoit de plus un pourcentage de ces dépenses ou une rémunération fixe.**

**La réclamation désigne les sommes demandées par le maître d'œuvre au client pour tenir compte des frais et coûts occasionnés par les travaux et dont le remboursement n'est pas prévu par le contrat.**

**La retenue de garantie désigne les sommes retenues par le client en garantie de l'exécution de certains travaux ou en garantie de la bonne réalisation des biens ou services.**

**La marge prévisionnelle du contrat est la différence entre le total des revenus et le total des coûts encourus au titre d'un contrat.**

## Détermination des coûts

**06. Les coûts relatifs à un contrat de construction comprennent le coût des matières consommées et une juste part des coûts directs et indirects, pouvant être raisonnablement rattachée à ce contrat, encourus à compter de la date de sa signature jusqu'à sa date d'achèvement définitif.**

**07.** Les coûts engagés préalablement à la signature d'un contrat de construction ne sont pas inclus dans les coûts relatifs à ce contrat. Toutefois, les coûts engagés pour obtenir la signature du contrat peuvent y être inclus lorsque les deux conditions suivantes sont remplies :

a. les coûts sont identifiés séparément et peuvent être mesurés de façon fiable ; et

b. la conclusion du contrat est quasiment certaine.

Lorsque les coûts engagés pour obtenir la signature d'un contrat sont constatés en charges au cours d'un exercice, ils ne peuvent être imputés au contrat au cours d'un exercice ultérieur au motif que le contrat a été conclu au cours de cet exercice.

**08.** Les coûts des matières consommées et la part des coûts directs et indirects, rattachée à un contrat de construction, sont déterminés conformément aux règles de détermination des coûts d'acquisition et de production développées dans la Norme Comptable "Stocks". Ils incluent notamment :

a. les dépenses de main-d'œuvre de chantier, y compris la supervision du chantier ;

b. le coût des matériaux utilisés dans la construction ;

c. l'amortissement du matériel utilisé dans la construction ;

d. les coûts d'approche et de repliement du matériel nécessaire au chantier ;

e. les coûts de location de l'équipement ;

f. les coûts de conception et d'assistance technique qui sont directement rattachés au contrat ;

g. les coûts estimés de rectification et des travaux effectués au titre de la garantie, y compris les charges à prévoir au titre des clauses de garantie ;

h. les réclamations provenant de tiers ;

i. les coûts d'assurance ;

j. les coûts de conception et d'assistance technique qui ne sont pas directement rattachés à un contrat déterminé ;

k. les frais généraux de production.

Les trois dernières catégories de coût sont affectées à l'aide de méthodes systématiques et rationnelles, appliquées de façon cohérente à l'ensemble des coûts ayant des caractéristiques analogues.

Le montant des produits accessoires qui ne sont pas inclus dans le produit du contrat, tel que le revenu provenant de la cession d'équipement de matériaux à la fin du contrat, peut être diminué des coûts sus indiqués.

**09.** Lorsque le maître d'œuvre contracte des emprunts pour financer la production de biens et services prévus dans les contrats de construction, les charges financières que ces emprunts occasionnent peuvent être incorporées aux coûts de ces contrats conformément à la Norme "Charges d'emprunt".

Le montant des charges financières pouvant être inclus dans les coûts d'un contrat de construction doit correspondre au montant des charges d'emprunt réellement encourues au cours d'un exercice diminué du montant des revenus du placement temporaire de cet emprunt.

L'incorporation des charges financières aux coûts d'un contrat de construction doit commencer à partir du moment où les activités préalables indispensables à l'ouverture des travaux ont débuté. Cette incorporation doit être terminée lorsque les activités préalables indispensables à la livraison du bien objet du contrat ont été achevées.

Toute interruption dans l'exécution des travaux pendant une période relativement longue doit se traduire par la suspension de l'incorporation des charges financières dans les coûts relatifs à ce contrat.

## Mesure des revenus

**10. Les revenus découlant des contrats de construction doivent être mesurés à la juste valeur des contreparties reçues ou à recevoir incluant généralement :**

**a. le prix de vente de base ou le montant initial des produits convenus dans le contrat ;**

**b. la révision contractuelle des prix ou la garantie de risque économique spécifique au contrat ;**

**c. les suppléments de prix survenant suite aux changements dans les conditions d'exécution des travaux lorsqu'ils ont été approuvés par le client ;**

**d. les réclamations valablement présentées au client conformément aux dispositions contractuelles lorsqu'elles ont été approuvées par ce dernier.**

## Constatation des revenus

**11. Lorsque le résultat d'un contrat de construction peut être estimé de façon fiable, les revenus relatifs au contrat doivent être comptabilisés au fur et à mesure que les travaux sont exécutés par référence au degré d'avancement des travaux à la date d'arrêté des états financiers.**

**Le résultat découlant d'un contrat de construction peut être estimé de façon fiable lorsque les conditions énoncées au paragraphe 12 sont satisfaites pour les contrats à forfait et les conditions énoncées au paragraphe 13 sont satisfaites pour les contrats en régie.**

**12. Dans le cas d'un contrat à forfait, il est possible d'estimer de façon fiable le résultat de ce contrat lorsque les conditions suivantes sont satisfaites :**

**a. le total des revenus relatifs au contrat peut être évalué de façon fiable ;**

**b. le recouvrement des revenus est raisonnablement sûr ;**

**c. tant les coûts d'achèvement du contrat que le degré d'avancement du contrat à la date de clôture peuvent être évalués de façon fiable ; et**

**d. les coûts imputables au contrat peuvent être clairement identifiés et mesurés de façon fiable de telle sorte que les coûts effectivement supportés au titre du contrat puissent être comparés aux estimations antérieures.**

**13. Dans le cas d'un contrat en régie, il est possible d'estimer de façon fiable le résultat de ce contrat lorsque les conditions suivantes sont satisfaites :**

**a. le recouvrement des revenus est raisonnablement sûr ; et**

**b. les coûts imputables au contrat, qu'ils soient spécifiquement remboursables ou non, peuvent être identifiés clairement et évalués de façon fiable.**

**14.** Pour pouvoir estimer de façon fiable le résultat découlant d'un contrat de construction, le maître d'œuvre doit :

a. procéder à un inventaire des biens et travaux en cours à la date de clôture ;

b. obtenir l'acceptation du client sur l'ensemble des travaux qui ont été réalisés et des produits non prévus au contrat ; et

c. disposer d'un système de comptabilité de gestion permettant le suivi approprié et fiable des coûts et prix de revient.

Le maître d'œuvre procède à la révision de ses estimations de revenus et charges relatifs au contrat à mesure que les travaux sont exécutés.

Le montant des revenus du contrat peut diminuer par suite des pénalités imposées en raison de retards pris par le maître d'œuvre dans l'exécution du contrat.

**15.** Le degré d'avancement des travaux doit être déterminé en application d'une méthode adaptée, constante et vérifiable permettant de mesurer de façon fiable les travaux exécutés. Parmi les méthodes qui peuvent être utilisées par l'entreprise, on peut citer :

a. le rapport existant entre les coûts engagés jusqu'à la date considérée et le montant total des coûts estimés pour la réalisation du contrat ;

b. des examens techniques pour apprécier les travaux exécutés ; et

c. l'achèvement d'une partie des travaux inclus dans le contrat.

Les paiements partiels, mémoires, avances et acomptes reçus du client ne peuvent constituer à eux seuls des références pour mesurer le degré d'avancement des travaux.

**16.** Lorsque le degré d'avancement des travaux est déterminé par référence aux coûts engagés au titre du contrat jusqu'à la date considérée par rapport au coût total estimé, seuls les coûts correspondant aux travaux réalisés sont inclus parmi les coûts engagés jusqu'à cette date.

Parmi les exemples de coûts du contrat qui en sont exclus, on peut citer :

a. les coûts du contrat qui portent sur une activité future au titre du contrat, tels que les coûts des matériaux qui ont été livrés sur le chantier, ou mis de côté pour être utilisés au titre du contrat sans avoir été encore installés, consommés ou mis en œuvre pendant l'exécution du contrat, à moins que ces matériaux aient été fabriqués spécialement pour le contrat ; et

b. les versements effectués aux sous-traitants, à titre d'acompte sur les travaux de sous-traitance à exécuter.

**17. Lorsque le résultat d'un contrat de longue durée ne peut pas être estimé de façon fiable, les revenus ne doivent être constatés qu'à concurrence des coûts comptabilisés et jugés récupérables.**

**18.** En règle générale, il est souvent difficile de pouvoir estimer de façon fiable le résultat d'un contrat de construction, lorsque l'avancement dans la réalisation du contrat n'a pas atteint un degré suffisant. Dans le cas où les coûts encourus à ce stade sont jugés récupérables, les revenus ne sont constatés qu'a due concurrence et aucun résultat n'est dégagé.

**19. Lorsque, en raison de faits futurs, les incertitudes qui empêchaient d'estimer de façon fiable le résultat d'un contrat de construction ont été levées, les revenus relatifs au contrat doivent être comptabilisés conformément au paragraphe 11 ci-dessus.**

**20.** Le résultat d'un contrat de construction ne peut être estimé de façon fiable que lorsque le recouvrement des revenus découlant du contrat est raisonnablement sûr. Toutefois, lorsqu'une incertitude surgit quant à la recouvrabilité d'une somme déjà incluse dans les produits du contrat, et déjà constatée dans l'état de résultat, le montant irrécouvrable ou le montant dont la recouvrabilité a cessé d'être probable est constaté en charge, et non pas en ajustement du montant des produits relatifs au contrat.

## Détermination du résultat prévisionnel

**21. Le résultat prévisionnel est calculé par contrat. Toutefois, dans des circonstances particulières, prévues aux paragraphes 22, 23 et 24 ci-dessous, il peut apparaître approprié au maître d'œuvre de diviser un contrat en plusieurs sous-ensembles ou au contraire de regrouper plusieurs contrats pour la détermination du résultat prévisionnel. Le maître d'œuvre doit procéder au regroupement et/ou à la division des contrats avant qu'il ne procède aux enregistrements comptables relatifs à ces contrats.**

**22. Lorsqu'un contrat porte sur plusieurs biens, la réalisation de chaque bien doit être traitée comme un contrat de construction distinct lorsque :**

**a. des propositions ou offres distinctes ont été présentées pour chaque bien ;**

**b. chaque bien a fait l'objet d'une négociation séparée et le maître d'œuvre et le client ont eu la possibilité technique et commerciale d'accepter ou de rejeter la part du contrat afférente à chaque bien ; et**

**c. les revenus et les charges afférents à chaque bien peuvent être identifiés séparément.**

**23. Un ensemble de contrats, passés avec le même client ou avec des clients différents, doivent être considérés comme un seul et même contrat lorsque :**

**a. les contrats ont été négociés et signés comme étant un seul et même contrat et dans des circonstances économiques identiques ;**

**b. il existe un lien économique étroit entre les différents contrats qui font alors partie d'un projet unique dont la marge bénéficiaire est globale ; et**

**c. la durée entre la conclusion des différents contrats est brève de façon qu'ils sont exécutés simultanément ou successivement sans interruption.**

**24. Un contrat peut porter sur la réalisation d'un bien supplémentaire au choix du client ou peut être modifié pour inclure la réalisation d'un bien supplémentaire. La réalisation d'un bien supplémentaire doit être assimilée à un contrat de construction distinct lorsque :**

**a. le bien concerné présente une conception, une technologie ou une fonction substantiellement différente du bien ou des biens visés dans le contrat initial ; et**

**b. le prix du bien est négocié indépendamment du prix fixé dans le contrat initial.**

## Constatation des pertes attendues

**25. Lorsqu'il est probable que le résultat prévisionnel d'un contrat soit déficitaire, la perte attendue doit être constatée en charge.**

**26.** Le montant de la perte correspondante est déterminé et constaté indépendamment :

a. du démarrage ou non des travaux ;

b. du stade d'avancement des travaux ; et

c. du montant des profits attendus sur d'autres contrats distincts.

## Incidence des changements d'estimation

**27.** En raison des incertitudes qui peuvent surgir au cours de l'exécution d'un contrat sur le montant des charges et des revenus, les estimations faites par le maître d'œuvre peuvent différer d'un exercice à l'autre. En effet, les estimations sont effectuées sur la base des dernières informations disponibles que de faits futurs peuvent modifier et mettre en cause le montant des revenus et le calcul de la marge prévisionnelle sur un contrat.

**28. L'incidence d'un changement dans les estimations comptables doit être, conformément à la Norme comptable, "Modifications Comptables" prise en compte dans la détermination du résultat au titre :**

**a. de l'exercice où la modification a eu lieu, si celle-ci n'affecte que cet exercice ; et**

**b. de l'exercice et des exercices ultérieurs, si ceux-ci sont concernés.**

## Informations à fournir

**29. L'entreprise doit indiquer dans ses états financiers :**

**a. les méthodes utilisées pour déterminer le degré d'avancement des contrats en cours ;**

**b. les méthodes utilisées pour l'évaluation des pertes attendues et des coûts directs et indirects imputables aux contrats ; et**

**c. les regroupements et les divisions de contrats pour la détermination du résultat prévisionnel et leurs motifs.**

## Date d'application

**30. La présente Norme est applicable aux états financiers relatifs aux exercices ouverts à partir du 1er Janvier 1997.**